LA MISSION D'AUDIT LEGAL ET CONTRACTUEL

SOMMAIRE

LA MISSION D'AUDIT LEGAL ET CONTRACTUEL

01 - Préambule

Le présent manuel regroupe les normes et commentaires y afférents, élaborés par le Conseil National de l'Ordre des Experts Comptables, et constituant le référentiel pour les missions suivantes :

- audit légal (commissariat aux comptes) ou contractuel,
- travaux additionnels spécifiques au commissariat aux comptes,
- missions connexes du commissaire aux comptes,
- examen limité,
- examen sur la base de procédures convenues,
- compilation.

Les normes expriment les directives de la Profession quant au comportement, dans l'exercice de la mission d'audit, d'un professionnel diligent.

Elles exposent clairement un ensemble de règles professionnelles propres à garantir le bon exercice de la mission. Elles permettent de trouver les critères d'appréciation nécessaires, dans une doctrine émanant de l'organisation professionnelle seule habilitée, selon la loi réglementant la Profession, à l'édicter,

Les commentaires qui accompagnent les normes tendent à faciliter la mise en œuvre de celles-ci en donnant les précisions utiles sur leurs motifs, leur portée et leurs modalités d'application.

Ces normes et commentaires concernent les qualités requises du Professionnel, les étapes obligatoires du travail d'audit, les modèles de formulation du rapport, eu égard aux situations relevées, ainsi que les démarches et étapes de travail lors des missions connexes du commissaire aux comptes.

Pour plus de commodité et sauf indication contraire, le terme «auditeur» est utilisé dans tout le manuel à chaque fois qu'il se réfère au commissaire aux comptes ou à l'auditeur contractuel.

02 - Nature d'une mission d'audit

Une mission d'audit des états de synthèse a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états de synthèse ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié et qu'ils traduisent d'une manière régulière et sincère, la situation financière de la société, ainsi que le résultat de ses opérations et le flux de sa trésorerie.

Pour ce faire, l'auditeur met en œuvre un référentiel de travail à même de lui permettre de rassembler des éléments probants nécessaires pour tirer des conclusions sur lesquelles se fonde son opinion.

L'opinion de l'auditeur renforce la crédibilité de ces états de synthèse, en fournissant une assurance élevée, mais non absolue quant à l'assertion citée au premier paragraphe ci-dessus.

L'assurance absolue en audit ne peut exister, en raison de nombreux facteurs, tels que, l'utilisation de la technique des sondages, les limites inhérentes à tout système comptable et de contrôle interne, le recours au jugement et le fait que la plupart des informations probantes à la disposition de l'auditeur conduisent, par nature, davantage à des déductions qu'à des convictions.

Dans son rapport, l'auditeur donne son avis et :
- certifie sans réserve,
- certifie avec réserve,
- refuse de certifier.

03 - Nature d'une mission de commissariat aux comptes

1.Le commissariat aux comptes est une mission d'audit à caractère légal dans la mesure où elle est imposée par les lois sur les sociétés. Le commissaire aux comptes, nommé par l'assemblée des associés et, en cas de carence, par voie de justice, a pour mission permanente de vérifier les comptes de la société, en vue d'émettre son avis sur leur régularité, sincérité et image fidèle. Il est également chargé par la loi de certaines vérifications spécifiques et de certaines missions connexes.

Le commissaire aux comptes a ainsi une mission d'information, de prévention et de protection. Son rapport est d'une diffusion très large. De ce fait, sa mission est d'intérêt public.

Le commissariat aux comptes est régi par la loi, qui :
- détermine les entités qui y sont tenues ;
- fixe les missions dans leur objet et leurs conditions d'exercice ;
- désigne les destinataires des communications et rapports du commissaire aux comptes.

2.Le commissariat aux comptes constitue ainsi un ensemble de missions qui peuvent s'ordonner en 4 catégories principales :

- une mission d'audit conduisant à certifier que les comptes présentés répondent aux qualificatifs de régularité, de sincérité et d'image fidèle ;des missions spécifiques intervenant dans le cadre de sa mission de certification et qui ont pour objet soit :

. de vérifier la sincérité de certaines informations,
. de s'assurer du respect de certaines garanties légales particulières ;

- des missions particulières relatives à la réalisation de certaines opérations ;
- une mission de communication de ses opinions aux organismes et personnes désignés par la loi.

04 - Examen limité

1.Une mission d'examen limité a pour objectif de permettre à l'auditeur de conclure, sur la base de procédures ne mettant pas en ouvre toutes les diligences requises pour un audit, qu'aucun fait d'importance significative n'a été relevé lui laissant à penser que les états de synthèse n'ont pas été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable identifié.

2.L'examen limité met en œuvre des investigations et des procédures analytiques conçues pour apprécier la fiabilité d'une déclaration qui relève de la responsabilité d'une partie pour

l'utilisation par une autre partie. Bien que l'examen limité comporte l'application de techniques et de procédures d'audit, ainsi que la collecte d'éléments probants, en règle générale, il n'inclut pas l'évaluation des systèmes comptables et de contrôle interne, le contrôle des comptes et des réponses aux demandes de renseignements sur la base d'éléments corroborants recueillis grâce à des inspections, observations, confirmations et calculs, qui sont en général des procédures appliquées lors d'un audit.

3.Bien que l'auditeur s'efforce d'avoir connaissance de tous les faits importants, l'examen limité, de par la limitation des procédures mises en œuvre, ne permet pas d'atteindre cet objectif aussi bien que dans une mission d'audit. Par conséquent, le niveau d'assurance fourni par un examen limité est de niveau inférieur à celui fourni par un audit.

05 - Mission d'examen sur la base de procédures convenues

Dans une mission d'examen sur la base de procédures convenues, un auditeur met en œuvre des procédures d'audit définies d'un commun accord entre l'auditeur, l'entité et tous les tiers concernés pour communiquer les constatations résultant de ses travaux. Les destinataires du rapport tirent eux-mêmes les conclusions des travaux de l'auditeur. Ce rapport s'adresse exclusivement aux parties qui ont convenu des procédures à mettre en œuvre, car des tiers, ignorant les raisons qui motivent ces procédures, risqueraient de mal interpréter les résultats.

06 - Mission de compilation

Dans une mission de compilation, le Professionnel utilise ses compétences de comptable, et non celles d'auditeur, en vue de recueillir, classer et faire la synthèse d'informations financières. Ceci le conduit d'ordinaire à faire la synthèse d'informations détaillées sous une forme compréhensible et exploitable sans être tenu par l'obligation de contrôler les déclarations sur lesquelles s'appuient ces informations. Les procédures appliquées ne sont pas conçues et n'ont pas pour but de permettre au Professionnel de fournir une assurance sur ces informations financières. Toutefois, les utilisateurs de ces informations tirent partie de l'intervention d'un professionnel qui a apporté ses compétences et le soin nécessaire à leur élaboration.

07 - Référentiel comptable pour la présentation des états de synthèse

Les états de synthèse sont établis et présentés chaque année et visent à satisfaire les besoins communs d'informations d'une large gamme d'utilisateurs. Pour de nombreux utilisateurs, ces états de synthèse constituent la seule source d'informations, car ils ne disposent pas des pouvoirs nécessaires pour se procurer des informations complémentaires répondant précisément à leurs besoins.

Pour une bonne compréhension et interprétation de ces informations, l'utilisation d'un même référentiel comptable est nécessaire. Il s'agit des principes et méthodes d'évaluation et de présentation des états de synthèse édictés par la loi comptable marocaine laquelle est d'application obligatoire

En matière d'audit contractuel, il peut être établi conventionnellement que les états de synthèse seront retraités pour être en harmonie avec d'autres normes :

(a) Normes comptables internationales
(b) Normes comptables d'un pays déterminé

(c) Normes comptables d'une entité ou groupe d'entités déterminé

08 - Niveaux d'assurance

Comme l'indique le diagramme ci-dessous, l'audit et l'examen limité ont pour objectif de permettre à l'auditeur de fournir un niveau d'assurance élevé ou modéré. Les missions d'examens sur la base de procédures convenues et de compilation n'ont pas pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une assurance quelconque.

1.Dans le contexte du présent référentiel des normes de la Profession, le terme "assurance" désigne la satisfaction de l'auditeur quant à la fiabilité d'une déclaration formulée par une partie à l'intention d'une autre partie. Pour acquérir cette assurance, l'auditeur évalue les documents probants réunis lors de la mise en œuvre de ses procédures de travail et formule une conclusion. Le degré de satisfaction atteint, et par là même, le niveau d'assurance qui peut être donné, résulte des procédures mises en œuvre et de leurs résultats.

2.Dans une mission d'audit, l'auditeur donne une assurance élevée, mais non absolue, que les informations, objet de l'audit, ne sont pas entachées d'anomalies significatives. Cette opinion est exprimée positivement sous forme d'une assurance raisonnable. La notion d'importance significative des anomalies fait appel aux critères retenus pour déterminer la régularité, la sincérité et l'image fidèle, lesquelles sont décrites plus loin.

3.Dans une mission d'examen limité, l'auditeur donne une assurance modérée que les informations, objet de l'examen, ne sont pas entachées d'anomalies significatives. Cette opinion est exprimée sous forme d'une assurance négative.

4.Dans les missions de procédures convenues, l'auditeur n'exprime aucune assurance ; l'auditeur établit simplement un rapport sur les faits relevés. Ce sont les utilisateurs du rapport qui évaluent les procédures mises en œuvre et les faits présentés et tirent leurs propres conclusions à partir des travaux de l'auditeur.

5.Dans une mission de compilation, bien que les utilisateurs d'informations tirent partie de l'implication du professionnel, aucune assurance n'est exprimée dans le rapport.

09 - Les qualités requises de l'auditeur

De la grande portée de la mission d'audit découle un certain nombre d'exigences :

- Compétence : Monopole de l'expert comptable : L'appartenance à un corps professionnel, l'Ordre des Experts Comptables, chargé de la mise en œuvre des normes de travail et de rapport, du contrôle de qualité, du respect de l'éthique, apporte une garantie d'exécution de la mission avec professionnalisme et responsabilité.

- Indépendance : L'auditeur ne doit pas s'immiscer dans la gestion et doit respecter les règles d'incompatibilité qui risqueraient d'altérer son objectivité. L'auditeur ne peut être chargé d'élaborer les comptes, lesquels relèvent de la responsabilité des organes de gestion. C'est en effet le Conseil d'Administration qui arrête les comptes, lesquels sont tenus et élaborés par les services comptables et financiers sous la supervision générale du Directeur Général. La responsabilité de l'auditeur est d'émettre une opinion sur la base de

l'audit de ces comptes. Il fait donc un constat.

10 - Notion de certification, de régularité, de sincérité et d'image fidèle

- La certification consiste à émettre un avis motivé par un professionnel compétent et indépendant. Celui-ci doit juger de :

  . La conformité des comptes aux règles comptables et lois en vigueur ;
  . La sincérité des informations qui y sont contenues, eu égard aux opérations réalisées par la société ;
  . L'image fidèle que donnent les états de synthèse des comptes, des opérations de la société et de sa situation financière, eu égard aux conventions de comptabilisation, d'évaluation et de présentation des états de synthèse.

L'image fidèle s'entend pour les états de synthèse pris dans leur ensemble. De même, la notion d'image fidèle fait appel au principe de l'importance significative.

Seuls les aspects et les anomalies ayant une certaine importance et pouvant par là même altérer l'appréciation significative du résultat, de la situation financière ou de la présentation des états de synthèse, sont à évoquer à titre de réserves dans le rapport de l'auditeur lequel, pour réaliser sa mission, apprécie les risques y afférents.
Ces risques tiennent notamment :

- au caractère largement subjectif de décisions prises par les dirigeants quant à la traduction chiffrée d'événements passés et futurs ;
- à la nature même de certaines opérations ou de certains comptes ;
- aux limites intrinsèques du contrôle interne ;
- à la situation de l'entreprise.

A tous ces stades, ainsi que pour la formulation de son opinion, l'auditeur doit donc apprécier le caractère significatif de ses constatations en fonction des critères d'importance relative qu'il aura déterminés spécifiquement.

Ainsi l'exercice de la mission requiert à tout instant une suite de choix et de décisions. Le jugement personnel est donc une composante essentielle de la démarche de l'auditeur.

La notion d'importance significative fait appel à une appréciation par l'auditeur de l'importance de la valeur ou des conséquences éventuelles de l'anomalie eu égard aux niveaux des résultats de l'entreprise, de sa situation nette ou de la rubrique des états de synthèse qu'elle concerne. Ainsi, une anomalie représentant 5% à 10% et plus du résultat de l'entreprise est jugée significative sans que cela constitue une règle absolue.

Pour procéder à cette appréciation, l'auditeur use de toute son expérience et des recommandations de la Profession. En cas de besoin, il peut requérir l'avis d'autres confrères ou d'autres experts pour être conforté dans son appréciation.

11 - L'obligation de moyens

L'auditeur est tenu de mettre en œuvre les diligences nécessaires et de procéder aux vérifications qu'il juge opportunes pour motiver son avis.

Cette obligation de moyens s'apprécie au regard de la mise en application des normes professionnelles, du degré d'implication de l'auditeur, et l'implication de collaborateur de qualité de son cabinet et le recours, lorsque les circonstances le nécessitent, à d'autres experts dans le domaine concerné.

Sa responsabilité disciplinaire, civile mais également pénale peut être engagée en cas de négligence ou manquement à ses devoirs ou à l'éthique.

L'auditeur ou commissaire aux comptes a une obligation de moyens, non de résultat.
Le commissaire aux comptes n'a donc pas à vérifier toutes les opérations qui relèvent du champ de ses missions, ni à rechercher systématiquement toutes les erreurs et irrégularités qu'elles pourraient comporter.

La nature de l'obligation du commissaire aux comptes est confirmée par l'article 169 de la loi du 17 octobre 1996 qui précise que le commissaire aux comptes indique au Conseil d'Administration les sondages qu'il a effectués.

Son devoir est d'exécuter sa mission avec toute la compétence et le soin que l'on est en droit d'attendre d'un professionnel diligent.

Par conséquent, l'objectif de l'auditeur ou commissaire aux comptes est d'acquérir un degré raisonnable d'assurance quant à l'opinion qu'il est appelé à formuler.

Pour acquérir celle-ci, il doit procéder à des investigations dont il détermine la nature et l'importance compte tenu des circonstances de l'espèce dans le respect des dispositions légales et réglementaires ainsi que des normes de l'Ordre des Experts Comptables.

Si le commissaire aux comptes a une obligation de moyens, il peut, dans certains cas, ne pas avoir une entière liberté de les mettre en œuvre ; il lui incombe alors d'exprimer son opinion en conséquence.

12 - Responsabilité de l'auditeur quant aux informations financières publiées

Un auditeur engage sa responsabilité sur des informations financières lorsqu'il rédige un rapport sur lesdites informations ou autorise l'utilisation de son nom lors de leur publication. Si l'auditeur ne s'est pas engagé de cette manière, les tiers ne peuvent en aucun cas le tenir pour responsable.

Si l'auditeur apprend que l'entité utilise à tort son nom pour cautionner des informations financières, il peut exiger qu'elle cesse de le faire et envisager de prendre les mesures appropriées qui s'imposent, par exemple informer les tiers utilisant lesdites informations que son nom a été associé à tort à ces informations. L'auditeur peut également envisager de prendre d'autres mesures, exemple obtenir une consultation juridique.

La loi du 17 octobre 1996 a distingué clairement les activités de direction et de gestion d'une part et celles de contrôle réalisé par le commissaire aux comptes d'autre part.

Les dirigeants sociaux ont la charge, sous leur responsabilité, d'établir des états de synthèse réguliers et sincères et qui donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice, d'informer correctement les associés, de veiller au bon fonctionnement des services de la société et de contrôler l'activité du personnel.

Si les dirigeants sociaux commettent des fautes, la responsabilité qu'ils encourent n'entraîne pas ipso facto celle de l'auditeur ou commissaire aux comptes et ne peut se confondre avec elle.

L'auditeur ne saurait être responsable de droit de toute irrégularité qui serait commise dans la société qu'il contrôle, que cette irrégularité soit le fait des dirigeants ou du personnel de la société.

La responsabilité de l'auditeur ou commissaire aux comptes ne peut être mise en œuvre que s'il a commis une faute dans l'exercice de ses fonctions de contrôle et qu'il existe un lien de causalité direct entre la faute éventuellement commise et le préjudice éventuellement subi.

13 - Limites inhérentes à l'audit

Tout audit est soumis au risque inévitable de non détection d'anomalies significatives dans les états de synthèse, même s'il a été correctement planifié et effectué selon les normes requises. Le risque de non détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus grand que celui résultant d'une erreur, car la fraude implique généralement des actes visant à la dissimuler, par exemple : la collusion, un faux, une omission délibérée d'enregistrer des opérations ou de fausses déclarations faites intentionnellement à l'auditeur. Sauf preuves contraires, l'auditeur est fondé à considérer les déclarations qu'il reçoit comme exactes et les enregistrements comptables et les documents comme authentiques. Toutefois, l'auditeur doit planifier et conduire l'audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que des circonstances ou des événements laissant à supposer l'existence d'une fraude ou d'une erreur peuvent être détectées.

2.Même si l'existence d'un système comptable et de contrôle interne efficace réduit le risque d'anomalies dans les états de synthèse, lié à une fraude ou à une erreur, le risque de défaillance des contrôles internes n'est jamais exclu. Par ailleurs, même un système comptable et de contrôle interne performant risque de ne pas permettre de détecter une fraude impliquant la collusion d'employés ou une fraude commise par la direction.

Certains membres de la direction sont en mesure d'échapper aux contrôles auxquels sont soumis les employés ; par exemple, en demandant à leurs subordonnés d'enregistrer des opérations de manière incorrecte ou de les dissimuler ou en supprimant des informations relatives à certaines opérations.

14 - La règle de non-immixtion dans la gestion

De par la nature de sa mission, qui exige compétence et indépendance, l'auditeur ne doit pas être «juge et partie» et ne peut ni s'immiscer dans la gestion, ni dans le traitement des opérations de

la société.

Dans le même sens, la loi du 17 octobre 1996 a fait interdiction au commissaire aux comptes de s'immiscer dans la gestion. Elle a entendu ainsi supprimer toute confusion entre les fonctions et donc les responsabilités des dirigeants et celle du contrôleur légal.

Le principe général posé par cette règle est que le commissaire aux comptes ne peut pas :

- accomplir des actes de gestion, ni directement, ni par association ou substitution aux dirigeants ;
- exprimer des jugements de valeur, critiques ou élogieux, sur la conduite de la gestion prise dans son ensemble ou dans ses opérations particulières.

Cependant, si tel est le principe de l'interdiction, la loi elle-même prévoit des dérogations ; ainsi elle demande au commissaire aux comptes d'apprécier les motifs, le contenu et les résultats de certains actes ; mais c'est toujours en fonction de qualifications et de critères qu'elle précise.

Il s'agit notamment :

- du caractère sincère de certaines opérations,
- du caractère délictueux de certains faits,
- du caractère normal de certaines conventions,
- des faits susceptibles de mettre en cause la continuité de l'exploitation et les mesures propres à y remédier,
- de la convocation de l'assemblée générale en cas de carence des dirigeants sociaux.

D'autre part, le commissaire aux comptes a reçu de la loi un droit de communication étendu qui l'autorise à s'informer sur la gestion.

Cette information est en effet nécessaire pour que le commissaire aux comptes puisse former son opinion sur le rapport existant entre, d'une part les réalités économiques, commerciales ou techniques et d'autre part la représentation du patrimoine et de la situation financière tirée des comptes. Cette information est également nécessaire pour éclairer sur le choix des contrôles à effectuer.

Ainsi, l'interdiction, si elle est impérative dans son principe, est évolutive dans son application en fonction des textes et de la pratique. Elle ne vise en effet que l'immixtion, c'est à dire l'intervention volontaire faite à tort ou sans base légale.

Il est du jugement de l'auditeur ou commissaire aux comptes de mesurer les limites que l'immixtion pose aux nécessités du bon exercice de ses missions et de la sauvegarde de son indépendance.

15 - avis et conseils

L'essentiel de la mission du commissaire aux comptes est de se prononcer sur la sincérité, la régularité et l'image fidèle, requises par la loi, des comptes soumis par les dirigeants sociaux à l'approbation de l'assemblée générale.

L'article 170 de la loi du 17 octobre 1996 précise que le commissaire aux comptes est convoqué à la réunion du conseil d'administration qui arrête les comptes. L'article 169 définit les

irrégularités qui devraient être révélées par le commissaire aux comptes et les modifications devant être apportées au bilan et aux autres documents comptables.

Indépendamment de ses communications à l'assemblée générale, le commissaire aux comptes a la possibilité de présenter des observations et recommandations aux dirigeants sociaux.

Le pouvoir d'investigation permanent qui lui est donné et qui est utile pour un exercice efficace de sa mission, l'amène à entretenir des contacts suivis avec les dirigeants et les personnes responsables de la société. A l'occasion de ces contacts, il peut répondre aux questions qui lui seraient posées sur la régularité et la traduction sincère dans les comptes d'une opération envisagée ; il ne saurait s'y refuser au prétexte que cette opération n'est pas encore réalisée et que le commissaire aux comptes ne se prononce que sur les documents déjà établis.

D'autre part, le commissaire aux comptes ne peut se désintéresser des conditions de fonctionnement de la société, au sens le plus large, qui peuvent avoir une incidence sur la qualité des informations produites. Il est utile qu'il signale aux dirigeants les points sur lesquels une amélioration est, de ce point de vue, nécessaire.

La qualité des informations produites sera d'autant mieux assurée que le commissaire aux comptes n'exerce pas sa mission essentiellement a posteriori. Il doit lui donner également un caractère préventif, dont le principe ne peut qu'être bénéfique, tant au regard des destinataires de l'information, que pour les dirigeants, lesquels seront mieux informés des risques que leur font courir leur organisation ou certains projets de décision.

Cependant, les conseils et avis que le commissaire aux comptes est amené à donner aux dirigeants doivent rester en relation avec sa mission, telle qu'elle est définie par la loi ; ils ne peuvent le conduire à déroger aux règles d'indépendance, d'incompatibilité et de non immixtion dans la gestion posées par la loi.

16 - Le caractère permanent de la mission

La loi autorise le commissaire aux comptes à exercer à tout moment qu'il juge utile, les pouvoirs d'investigation qu'elle lui donne ; de cette disposition est issue la notion de «mission permanente».

Ainsi, le commissaire aux comptes a un pouvoir permanent de contrôle, mais il n'est pas chargé d'un contrôle permanent. Sur le plan du droit, le caractère permanent de la mission ne peut avoir d'autres significations.

Ayant reçu ce pouvoir, en vue d'assurer au mieux sa mission, c'est dans le cadre général de son obligation de moyens, et donc par référence à un professionnel diligent, qu'il incombe au commissaire aux comptes de déterminer, si quand et comment il doit en user.

Dans la pratique, les missions spécifiques prévues par la loi amènent le commissaire aux comptes à intervenir en cours d'exercice lorsque certains faits se produisent ou que certaines opérations sont réalisées.

Mais surtout, la brièveté des délais entre l'arrêté des comptes et leur approbation ne permet pas au commissaire aux comptes, dans la généralité des cas, d'effectuer dans ce court laps de temps tous les contrôles que requiert une certification raisonnablement fondée. De ce fait, c'est

la nature même des travaux du commissaire aux comptes qui implique des interventions en cours d'exercice. C'est pourquoi, les normes de l'Ordre des Experts Comptables qui fondent le commissariat aux comptes sur la démarche et les techniques d'audit, demandent au commissaire aux comptes de répartir ses travaux dans le temps.

17 - Travail en équipe et intervention personnelle

L'intervention personnelle du professionnel est le fondement même d'une profession libérale. Elle a, à la fois pour cause et conséquence, sa responsabilité personnelle. Celle-ci, dans le cas particulier du commissaire aux comptes, est régie par les articles 404 et 405 de la loi du 17 octobre 1996 instituant des délits spécifiques au commissariat aux comptes, précisant qu'ils visent «tout commissaire aux comptes qui, soit en son nom personnel, soit au titre d'associé d'une société de commissaires aux comptes... ».

Les contrôles que requiert l'exercice du commissariat aux comptes exigent, sauf exception, que le commissaire aux comptes, titulaire du mandat, ou cosignataire dans le cas d'une société de commissaires aux comptes, se fasse assister par des associés, des collaborateurs salariés ou des experts indépendants.

Cependant, puisque le commissaire aux comptes conserve personnellement une responsabilité pleine et entière, il ne peut déléguer tous ses pouvoirs, ni transférer l'essentiel des travaux. Cela implique qu'il conserve la maîtrise de l'exécution de la mission, qu'il en assume les décisions les plus significatives et qu'il ait personnellement une connaissance suffisante de la situation de la société.

18 - Respect des règles inhérentes à une profession libérale

Membre d'une profession libérale, l'auditeur se doit d'exercer ses fonctions dans le respect des règles de confraternité, de solidarité et de courtoisie qui la régissent.

Il doit d'abord se comporter vis-à-vis de ses confrères conformément aux règles de la déontologie professionnelle, en particulier dans les rapports avec un co-commissaire, un commissaire du même groupe, son prédécesseur ou son successeur dans une même société.

Il doit aussi veiller à respecter les normes de l'Ordre des Experts Comptables dans ses relations avec les auditeurs internes de l'entreprise et ses conseils extérieurs notamment l'expert comptable.

Si l'auditeur a le devoir d'apprécier certains actes des responsables de la société, il ne peut le faire que dans la plus grande courtoisie ; il devra s'abstenir de tout jugement personnel sur les hommes